



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10820.000691/2005-64
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-008.306 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de outubro de 2020
Recorrente RAÍZEN ENERGIA S/A - INCORPORADORA DA DESTILARIA VALE DO TIETÊ - DESTIVALE
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/04/2005

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS PROBATÓRIO DO POSTULANTE.

Nos processos derivados de pedidos de ressarcimento e declaração de compensação, a comprovação do direito creditório incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos elementos probatórios suficientes para demonstrar a existência, certeza e liquidez do crédito pleiteado.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/04/2005

INSUMOS. CONCEITO. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. RECURSO ESPECIAL Nº 1.221.170/PR. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

Conforme estabelecido de forma vinculante pelo Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade das contribuições ao PIS e COFINS deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA PARA CENTROS DE DISTRIBUIÇÃO OU FORMAÇÃO DE LOTE DE EXPORTAÇÃO. MERA OPÇÃO LOGÍSTICA. IMPOSSIBILIDADE.

A transferência de produto acabado a centros de distribuição ou a estabelecimento filial para “formação de lote” de exportação, ainda que se efetive a exportação, não corresponde juridicamente a uma operação de venda, ou de exportação, mas constitui mera opção logística do produtor, não gerando o direito ao creditamento em relação à contribuição.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em dar parcial provimento ao recurso do seguinte modo: (i) por maioria de votos, para manter as glosas sobre despesas portuárias, vencidos os Conselheiros Fernanda Vieira Kotzias e João Paulo Mendes Neto; e (ii) por

unanimidade de votos, para (ii.1) reverter as glosas relativas às despesas com materiais de manutenção, transporte de resíduos industriais, transporte aéreo para aplicação de produtos, serviço de apoio agrícola, serviços de máquinas, balança de cana, limpeza operativa, transporte industrial, recepção/armazenagem/alimentação, geração de energia, geração de vapor e rede de restilo; e (ii.2) manter as glosas sobre os demais itens.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antonio Souza Soares – Presidente Substituto

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Seixas Pantarolli - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Lázaro Antonio Souza Soares, Fernanda Vieira Kotzias, João Paulo Mendes Neto, Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Ronaldo Souza Dias e Luis Felipe de Barros Reche (Suplente convocado). Ausente justificadamente o Conselheiro Tom Pierre Fernandes da Silva, substituído pelo Conselheiro Luis Felipe de Barros Reche.

Relatório

Por medida de celeridade e eficiência processual, adoto parcialmente o Relatório constante do Acórdão recorrido:

Trata o presente processo de Declarações de Compensação (fls. 05 e 39) nas quais a contribuinte pretende compensar crédito da Cofins não cumulativa, detalhado às folhas 06 e 38, relativo a receitas de exportação, no valor de R\$ 133.203,43 (cento e trinta e três mil, duzentos e três reais e quarenta e três centavos), referente a abril de 2005.

Com base nas constatações do Termo de Verificação e respectivos anexos (fls. 156/166), a DRF/Bauru, por meio do Despacho Saort nº 524/2010 (fls. 168/170), reconheceu parcialmente o direito creditório, no valor de R\$36.647,55, e homologou parcialmente a compensação declarada, até o limite do crédito reconhecido.

No referido termo e respectivos anexos estão detalhadas todas as glosas efetuadas pela fiscalização, com a descrição da conta contábil, o centro de custo, a descrição do tipo da despesa e o motivo da glosa.

Cientificada do despacho, a interessada apresentou Manifestação de Inconformidade (fls. 203/218), alegando, em síntese:

1. A não cumulatividade da Cofins não deve ser equiparada com a não cumulatividade constitucional do ICMS e do IPI, uma vez que a primeira tem origem na legislação infraconstitucional (Lei nº 10.833, de 2003), e, neste caso, o sistema legal que dá suporte ao creditamento da Cofins não

traz a vinculação entre os valores incidentes nas etapas anteriores, como ocorre com os referidos impostos;

2. Para o caso da Cofins, aos contribuintes foram atribuídas certas hipóteses em que o crédito é assegurado, baseando-se na aquisição de bens e serviços, nos custos, nas despesas e demais encargos, além da instituição de créditos presumidos, conforme lição da melhor doutrina;

3. A legislação que instituiu o sistema da não cumulatividade para as contribuições não definiu o conceito de insumos e nem obrigou a utilização subsidiária da legislação do IPI para se extrair tal conceito, e como é público e notório o termo insumos tem o mesmo sentido e significado na linguagem comum dentro de todo o território nacional – e até no estrangeiro (input, em inglês) –, isto é, representa cada um dos elementos, diretos e indiretos, necessários à produção de produtos e serviços, como, por exemplo, matérias-primas, máquinas, equipamentos, capital, mão-de-obra, energia elétrica, etc.;

4. Entretanto, a Receita Federal, a pretexto de interpretar e aplicar a legislação federal, maliciosa e ilegalmente limitou o conceito de insumos na Instrução Normativa n.º 404, de 2004, restrição que representa manifesto vício de ilegalidade;

5. O princípio da legalidade está na Constituição Federal (art. 5º, inc. II) e deve ser observado pela Administração, conforme comanda o art. 37 da Carta Magna, e também ensina a melhor doutrina, sendo este o entendimento prevalecente nos tribunais pátrios;

6. Afigura-se completamente indevida a glosa dos créditos auferidos pela manifestante, como aguarda e requer seja assim reconhecido por essa isenta instância julgadora;

7. Especificamente em relação aos bens utilizados como insumos, as glosas não podem prevalecer, porquanto se tratam de ferramentas operacionais, materiais de manutenção utilizados na mecanização industrial, no tratamento do caldo, na balança de cana-de-açúcar, na destilaria de álcool, estando diretamente ligados ao processo produtivo, razão pela qual deveriam ter sido admitidos pela autoridade fiscal;

8. Nesse sentido foi formulada a Solução de Divergência n.º 12, de 2007, conforme ementa trazida à colação, que atesta que os créditos relativos à aquisição de peças de reposição e equipamentos utilizados no processo de produção podem ser utilizados para desconto da contribuição ao PIS;

9. O mesmo vale em relação aos combustíveis adquiridos para o transporte do produto para exportação, indispensáveis à atividade agroindustrial, assim como ao transporte da mão de obra que é indispensável em todo o processo de plantio, tratos culturais, colheita e industrialização;

10. Não há como se negar que a atividade agroindustrial integrada demanda grandes espaços, e, por isso mesmo, uma movimentação muito grande de máquinas e veículos, seja na colheita e nos transportes de matéria-prima dos fundos agrícolas para a indústria, seja no transporte de máquinas, equipamentos e sobretudo adubos e produtos químicos aos diversos fundos agrícolas onde são aplicados;

11. Portanto, sem combustível não há como se conceber o plantio, os tratos culturais, a colheita, o transporte e, por fim, a industrialização da cana-de-

açúcar, e não há que se alegar que os combustíveis não integram o produto final e por isso não gerariam direito a créditos da Cofins, pois, consoante a orientação jurisprudencial, é legítimo o crédito relativamente aos materiais que a despeito de não integrarem fisicamente o produto final são consumidos e/ou inutilizados no processo produtivo;

12. No item de serviços utilizados como insumos, todas as glosas são equivocadas e indevidas, tendo em vista que todos os itens elencados pela fiscalização também estão diretamente ligados ao processo produtivo;

13. Nesse item destaca-se a mão de obra de pessoa jurídica para manutenção da mecanização industrial, transporte de resíduos industriais (vinhaça) utilizados na lavoura de cana-de-açúcar como fertilizante, para a preparação do solo, dentre outros;

14. Para a industrialização do açúcar e do álcool, é imprescindível a constante manutenção dos equipamentos industriais, constituindo-se em serviços especializados, essenciais e inerentes ao processo de produção;

15. Também não pode se conformar com a indevida glosa dos custos relacionados à armazenagem de açúcar e álcool, ao transporte das referidas mercadorias para fins de exportação e demais despesas portuárias, que estão diretamente ligadas ao processo produtivo;

16. Não há dúvida de que os serviços de pessoas físicas mencionados (transporte de resíduos industriais – vinhaça – para aplicação na lavoura de cana-de-açúcar como fertilizante, armazenagem de açúcar, etc) também se enquadram perfeitamente no conceito de insumos para efeitos de crédito da contribuição não cumulativa;

17. Quanto às glosas de créditos com despesas de arrendamento agrícola, alega que o arrendamento de terras para cultivo de cana se enquadra tranquilamente no conceito de aluguel, também se equivalendo ao arrendamento (ou locação) de prédio, e de acordo com o Estatuto da Terra, Lei n.º 4.504, de 1964, art. 4º, imóvel rural é definido como "o prédio rústico de área contínua qualquer que seja a sua localização, que se destine ou possa destinar á exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal, florestal ou agroindustrial";

18. O art. 3º, IV, da Lei n.º 10.637, de 2002, contempla o direito à compensação de créditos decorrentes de aluguel de prédios utilizados nas atividades da empresa, e, assim, o arrendamento de terras para cultivo de cana se enquadra nesse conceito, uma vez que o conceito jurídico do termo "prédio" não corresponde ao limitado conceito popular que define uma construção de vulto;

19. O termo "prédio" serve tanto para o rústico (ou rural) como para o urbano, e como a Lei n.º 10.637, de 2002, não fez qualquer distinção entre os tipos, não há que se excluir os arrendamentos agrícolas;

20. O art. 110 do Código Tributário Nacional dispõe que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas do direito privado, para definir ou limitar competências tributárias;

21. Igualmente não pode a impugnante se resignar com a glosa alusiva às despesas com exportação decorrentes da desconsideração de operações cujas notas fiscais supostamente não se referem a custos de frete ou armazenagem, porquanto tais notas representam serviços com o

recebimento, armazenagem e embarque, o mesmo se aplicando ao transporte rodoviário para os terminais portuários, encontrando amparo no art. 6º, §§ 1º e 3º da Lei nº 10.833, de 2003;

22. Assim também ocorre com as despesas com estadias, as quais, como é sabido, referem-se ao custo adicional ao frete pela demora no recebimento da mercadoria no terminal portuário, estando prevista sua apropriação conforme inciso IX do art. 3º da mesma lei;

23. Não há como se conformar com a glosa alusiva às despesas com exportação excluídas por proporcionalidade, porquanto tal exclusão vulnera a não cumulatividade da Cofins;

24. Por fim, não há razões para a glosa das despesas relacionadas com perdas com operações derivativas (despesas e perdas com aplicações financeiras), porquanto o seu aproveitamento encontra amparo no artigo 84 da Lei nº 10.833, de 2003, tendo a referida regra sido revogada somente quando do advento do artigo 35 da Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004.

Posteriormente, a contribuinte juntou ao presente processo parecer técnico elaborado pela Escola Superior de Agricultura “Luiz de Queiroz” – ESALQ/USP (fls. 273/428) informando tratar-se de laudo elaborado por peritos relativo às atividades essenciais para a produção de açúcar, etanol e bioeletricidade, que seriam imprescindíveis às atividades das agroindústrias sucroenergéticas.

A **decisão de primeira instância** foi unânime pela improcedência da manifestação de inconformidade, conforme ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/04/2005

INCONSTITUCIONALIDADE.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil, como órgão da administração direta da União, não é competente para decidir quanto à inconstitucionalidade de norma legal.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/04/2005 a 30/04/2005

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS. INSUMOS.

Somente geram créditos da contribuição para a Cofins as despesas com matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado.

O termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas tão somente aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. PROCESSO PRODUTIVO. UTILIZAÇÃO.

Apenas os serviços diretamente utilizados na fabricação dos produtos dão direito ao creditamento da contribuição para a Cofins não cumulativa incidente em suas aquisições.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. DESPESAS COM A EXPORTAÇÃO.

Em relação às despesas com a exportação, apenas as despesas de frete ou de armazenagem do produto destinado à venda geram direito ao crédito da contribuição para a Cofins não cumulativa.

Cientificada do acórdão de piso, a empresa interpôs **Recurso Voluntário** em que sustenta:

a) a necessidade de reanálise da matéria com base em conceito de insumo mais alargado, próprio da legislação do PIS e da COFINS, e não apenas físico, lastreado na legislação do IPI, à luz do que vem entendendo a jurisprudência do CARF;

b) que juntou aos presentes autos laudo/parecer técnico elaborado por peritos do Departamento de Agroindústria, Alimentos e Nutrição da Escola Superior de Agricultura "Luiz de Queiroz" da Universidade de São Paulo - USP, especialista em processos agroindustriais envolvidos no âmbito da cadeia sucroenergética (fls. 278/428);

c) que referido laudo trata das atividades essenciais para a produção de açúcar, etanol e bioeletricidade, que são imprescindíveis às atividades das agroindústrias sucroenergéticas no Brasil;

d) que os insumos discutidos nestes autos são essenciais à sua atividade, e, portanto, não devem ser glosados;

e) que as despesas do centro de custos agrícolas, tais como materiais elétricos, materiais de construção, pneus e câmaras de ar, lubrificantes, combustíveis e materiais de manutenção são essenciais para a produção dos produtos da Recorrente e, portanto, atendem ao critério para caracterização como insumos;

f) que igualmente devem ser consideradas como insumos as despesas relacionadas diretamente ao preparo da cana de açúcar para se tornar insumo na produção do álcool e do açúcar, tais como custos com combustíveis e lubrificantes para o transporte industrial, consumo de água e materiais elétricos para emprego nas atividades: recepção e armazenagem, destilaria de álcool, limpeza operativa, oficina mecânica, balança de cana, geração de vapor (caldeiras), preparo e moagem, rede restilo e armazenagem de açúcar;

g) que os serviços necessários à produção dos bens destinados à venda devem ser considerados como insumos, tem-se que não devem prevalecer as glosas das despesas e custos com serviços pagos a pessoas jurídicas a título de produção agrícola como transporte de empregados, transporte de resíduos industriais, transportes aéreos para aplicação de produtos, serviços de apoio agrícola e serviços de máquinas. Isso porque, todos esses serviços são indispensáveis à produção e colheita da cana de açúcar, considerando as especificidades de seu processo produtivo e a essencialidade da manutenção da lavoura;

h) que também se incluem no conceito de insumo os serviços de manutenção de balança de cana, transporte industrial, oficinas, manutenção de conservação civil, pois guardam relação direta com a produção de cana de açúcar;

i) que da mesma forma que o frete incidente sobre as aquisições de bens aplicados à produção geram créditos, o frete e os serviços necessários para exportação, ou seja, necessários ao processo de comercialização, também devem ser considerados para esse fim; que as transferências de mercadorias para o Porto, sua movimentação, estadia, não tem outro propósito senão a operação de venda, a aproximação das mercadorias aos consumidores finais ou simplesmente para viabilizar a exportação; que estas despesas, se não forem consideradas frete sobre a operação de venda, deveriam ao menos ser consideradas despesas de armazenagem.

Encaminhado ao CARF, o presente foi distribuído, por sorteio, à minha relatoria.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Relator.

Da admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, de modo que dele tomo conhecimento.

Do mérito

A Recorrente pretende ver reformado Acórdão que manteve hígido o Despacho Decisório que homologou apenas parcialmente as compensações declaradas, o que se deu em razão das glosas efetuadas pela fiscalização nos créditos de **COFINS** apurados pela Recorrente no mês de **abril de 2005**, as quais passarão a ser analisadas conforme a sistematização adotada pelo Termo de Verificação Fiscal.

Do ônus da prova

Ab initio, convém assentar que, em processos de restituição/compensação, em que se discute o direito creditório do contribuinte, o ônus de provar a existência deste direito, bem como a certeza e a liquidez do crédito, recai sobre o postulante. Não se trata de imputação fiscal e, por conseguinte, não é dever da autoridade fiscal perscrutar a documentação fiscal da empresa ou realizar perícias e diligências, com o fito de produzir prova suficiente ao reconhecimento do direito, pois sendo o requerimento de iniciativa do próprio contribuinte, incumbe a ele o ônus de provar o que alega, nos termos do art. 373, I do CPC, de aplicação subsidiária ao processo administrativo fiscal.

A jurisprudência deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais caminha pacífica neste sentido:

“ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. DILAÇÃO PROBATÓRIA. DILIGÊNCIAS. A realização de diligências destina-se a resolver dúvidas acerca de questão

controversa originada da confrontação de elementos de prova trazidos pelas partes, mas não para permitir que seja feito aquilo que a lei já impunha como obrigação, desde a instauração do litígio, às partes componentes da relação jurídica.

(Acórdãos n. 3403-002.106 a 111, Rel. Cons. Alexandre Kern, unânimes, sessão de 23.abr.2013) (grifo nosso)

“PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO. Nos pedidos de compensação/ressarcimento, incumbe ao postulante a prova de que cumpre os requisitos previstos na legislação para a obtenção do crédito pleiteado.” (grifo nosso) (Acórdão n. 3403-003.173, Rel Cons. Rosaldo Trevisan, unânime - em relação à matéria, sessão de 21.ago.2014) (No mesmo sentido: Acórdão n. 3403-003.166, Rel Cons. Rosaldo Trevisan, unânime - em relação à matéria, sessão de 20.ago.2014; Acórdão 3403-002.681, Rel Cons. Rosaldo Trevisan, unânime - em relação à matéria, sessão de 28.jan.2014; e Acórdãos n. 3403-002.472, 473, 474, 475 e 476, Rel Cons. Rosaldo Trevisan, unânimes - em relação à matéria, sessão de 24.set.2013)

“CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO. Nos processos relativos a ressarcimento tributário, incumbe ao postulante ao crédito o dever de comprovar efetivamente seu direito.”

(Acórdãos 3401-004.450 a 452, Rel Cons. Rosaldo Trevisan, unânimes, sessão de 22.mar.2018)

“PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO DO POSTULANTE. Nos processos que versam a respeito de compensação ou de ressarcimento, a comprovação do direito creditório recai sobre aquele a quem aproveita o reconhecimento do fato, que deve apresentar elementos probatórios aptos a comprovar as suas alegações. Não se presta a diligência, ou perícia, a suprir deficiência probatória, seja do contribuinte ou do fisco. PAGAMENTO A MAIOR. COMPENSAÇÃO. AUSÊNCIA DE PROVA. A carência probatória inviabiliza o reconhecimento do direito creditório pleiteado”.

(Acórdão 3401-004.923 – paradigma, Rel. Cons. Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, unânime, sessão de 21.mai.2018)

“PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO. DILIGÊNCIA/PERÍCIA. Nos processos derivados de pedidos de compensação/ressarcimento, a comprovação do direito creditório incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes. Não se presta a diligência, ou perícia, a suprir deficiência probatória, seja do contribuinte ou do fisco.”

(Acórdão 3401-005.460 – paradigma, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime, sessão de 26.nov.2018)

Do conceito de insumo

Merece registro o fato de que parcela relevante das glosas de créditos decorrentes da não cumulatividade das contribuições sociais no presente processo, as quais ensejaram na negativa de direito ao ressarcimento ou à compensação destes valores, está correlacionada ao não reconhecimento de determinados produtos ou serviços adquiridos como insumos da atividade empresarial desenvolvida pela Recorrente.

Analisando-se o Relatório Fiscal, bem como a decisão de piso, nota-se que o conceito de insumo utilizado como premissa para o exame da base de cálculo das contribuições sociais tem supedâneo em entendimento já superado pela própria Receita Federal do Brasil após o que restou decidido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos, de observância obrigatória por este Conselho, assim ementado:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3o., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos reais a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido

nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. (grifo nosso)

Com o fim de melhor esclarecer as repercussões da decisão, foi exarado o Parecer Normativo COSIT nº 5, de 17 de dezembro de 2018, que ampliou o espectro para a apropriação de créditos sobre insumos na atividade dos contribuintes:

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica. Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Nesta direção tem caminhado a jurisprudência deste Conselho, a exemplo dos seguintes julgados da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

“COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

À luz do que foi decidido pelo STJ no RESP 1.221.170/PR, o conceito de insumos passa a ser apreciado em função dos critérios da **relevância e da essencialidade, sempre indagando a aplicação do insumo ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços**. Por mais relevantes que possam ser na atividade econômica do contribuinte, as despesas de cunho nitidamente administrativo e/ou comercial não perfazem o conceito de insumos definidos pelo STJ. Da mesma forma, demais despesas relevantes consumidas antes de iniciado ou após encerrado o ciclo de produção ou da

prestação de serviços.” (Acórdão n. 9303008.216, Rel. Cons. Andrada Marcio Canuto Natal, unânime em relação ao conceito, sessão de 20.fev.2019) (grifo nosso)

“CONCEITO DE INSUMO PARA FINS DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. OBSERVÂNCIA DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU DA RELEVÂNCIA.

Conforme decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR, interpretado pelo Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda. (Acórdão n. 9303008.213, Rel. Cons. Rodrigo da Costa Pôssas, unânime em relação ao conceito, sessão de 20.fev.2019) (grifo nosso)

1) Glosa dos créditos oriundos da aquisição de MATERIAIS DE MANUTENÇÃO, incluídas no centro de custo PREPARO E MOAGEM e de FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDAS — TRANSPORTE RODOVIÁRIO

A autoridade fiscal glosou os créditos oriundos das despesas em epígrafe, relativas a aquisição de materiais de manutenção, do centro de custo preparo e moagem, bem como das despesas com frete em operações de venda, relativas a transporte rodoviário, porque sua identificação e análise, através do cotejamento com os arquivos contábeis, restou prejudicada pela falta de apresentação dos respectivos arquivos.

Como assentado na decisão recorrida, em sede de Manifestação de Inconformidade, a empresa não impugnou especificamente este item, pois não se pronunciou acerca da não apresentação dos arquivos contábeis, resumindo-se a discutir o conceito de insumo aplicável à legislação do PIS e da COFINS e o caráter não cumulativo das contribuições.

Em segunda instância, verifico que a Recorrente também não se manifestou especificamente acerca da não apresentação destes arquivos, tampouco fez juntar aos autos qualquer documentação comprobatória capaz de demonstrar a procedência dos créditos glosados, de maneira que entendo por persistir a carência probatória e voto pela manutenção das glosas.

2) Glosa dos créditos identificados pelos centros de custo — 4860 — DESTILARIA DE ÁLCOOL e 4920 - TONEIS DE ÁLCOOL

A autoridade fiscal glosou os créditos em epígrafe, relativas aos centros de custo destilaria de álcool e tonéis de álcool, sob o argumento de que a empresa teria obtido receitas exclusivamente de venda de álcool carburante, sujeitas à tributação pela sistemática cumulativa, sem direito a creditamento.

Como assentado na decisão recorrida, em sede de Manifestação de Inconformidade, a empresa não impugnou especificamente este item, pois não se pronunciou acerca do óbice ao creditamento apontado pela fiscalização, resumindo-se a discutir o conceito de insumo aplicável à legislação do PIS e da COFINS e o caráter não cumulativo das contribuições.

Em segunda instância, verifico que a Recorrente também não se manifestou especificamente acerca da natureza das receitas em questão ou da inaplicabilidade da sistemática não cumulativa, bem como não fez juntar aos autos qualquer documentação comprobatória capaz de demonstrar a procedência dos créditos glosados, de maneira que entendo pela procedência e manutenção das glosas.

3) Glosa dos créditos oriundos de despesas com ENERGIA ELÉTRICA, do tipo MAO DE OBRA DE MANUT. PJ, incluídas no centro de custo RECEPÇÃO/ARMAZENAGEM/ALIMENTAC

A autoridade fiscal glosou os créditos relativos às despesas inseridas na linha 4 da ficha 06 do DACON, do tipo “MAO DE OBRA DE MANUT. PJ”, incluídas no centro de custo RECEPÇÃO/ARMAZENAGEM/ALIMENTAC, sob o fundamento de que estas não constituíam despesas com energia elétrica.

Como assentado na decisão recorrida, em sede de Manifestação de Inconformidade, a empresa não impugnou especificamente este item, pois não se pronunciou acerca do óbice ao creditamento apontado pela fiscalização, qual seja o fato de estarem indevidamente inseridas nas despesas com energia elétrica, resumindo-se a discutir o conceito de insumo aplicável à legislação do PIS e da COFINS e o caráter não cumulativo das contribuições.

Em segunda instância, verifico que a Recorrente também não se manifestou especificamente acerca da natureza das receitas em questão ou da inaplicabilidade da sistemática não cumulativa, bem como não fez juntar aos autos qualquer documentação comprobatória capaz de demonstrar a procedência dos créditos glosados, de maneira que entendo pela procedência e manutenção das glosas.

4) Glosa dos créditos oriundos de despesas portuárias

A autoridade fiscal glosou os créditos oriundos de despesas portuárias, uma vez que a empresa não possui exportações diretas, não sendo possível o aproveitamento de créditos relativos as despesas de armazenagem no porto. Segundo a fiscalização, as notas fiscais de serviços não identificam as despesas como de armazenagem, e sim, outros serviços portuários e de embarque, que não possuem previsão legal para creditamento.

A Recorrente contra argumenta alegando que, do mesmo modo que o frete incidente sobre as aquisições de bens aplicados à produção geram créditos, o frete e os serviços necessários para exportação, necessários ao processo de comercialização, devem ser considerados para esse fim. Sustenta que as transferências de mercadorias para o porto, sua movimentação e estadia não tem outro propósito senão a operação de venda, a aproximação das mercadorias aos consumidores finais ou simplesmente para viabilizar a exportação.

Tais alegações não merecem prosperar, pois a legislação de regência não prevê a possibilidade de creditamento em relação às despesas de frete com a mera remessa de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa, depósitos e armazéns gerais. Tal etapa é uma opção meramente logística, antecedente à venda e com ela não se confunde, tampouco se equipara juridicamente, posto que boa parte dos produtos são armazenados justamente à espera do fechamento de uma eventual venda, a qual pode não se concretizar por diversos fatores, inclusive alheios à vontade do produtor, o que não permite a aplicação direta do inciso IX do art. 3º da Lei

nº 10.833/2003 para se reconhecer esta rubrica como frete na operação de venda. A própria Recorrente argumenta neste sentido:

*No presente processo, como há de se compreender, ter-se-ia a mesma despesa de frete sobre venda se a consolidação da carga fosse realizada na área portuária, não sendo possível desclassificar o crédito em função da **forma de organização de sua atividade comercial**, principalmente quando esta escolha se dá por **necessidade operacional** e é a única viável existente, considerando a sabida precariedade dos portos nacionais.*

Tampouco se trata de insumo, posto que o processo produtivo, a esta etapa, é findo, não tendo feito prova a interessada, como lhe caberia, de qualquer circunstância que tornasse tal etapa essencial ou singularmente relevante ao mesmo. O tema não é novo neste Colegiado, assemelhando-se aos casos já analisados de frete para formação de lotes de exportação, a exemplo do Acórdão nº 3401-006.938, por mim relatado, cuja ementa reproduzo:

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA PARA CENTROS DE DISTRIBUIÇÃO OU FORMAÇÃO DE LOTE DE EXPORTAÇÃO. MERA OPÇÃO LOGÍSTICA. IMPOSSIBILIDADE.

A transferência de produto acabado a centros de distribuição ou a estabelecimento filial para “formação de lote” de exportação, ainda que se efetive a exportação, não corresponde juridicamente a uma operação de venda, ou de exportação, mas constitui mera opção logística do produtor, não gerando o direito ao creditamento em relação à contribuição.

Por tais razões, voto pela manutenção da glosa.

5) Glosa dos créditos oriundos de despesas não enquadradas no conceito de insumo

A autoridade fiscal glosou diversas despesas, por centros de custo, que reputou não se enquadrarem no conceito de insumo já superado pela jurisprudência do STJ. São elas: contas contábeis **da área agrícola** 4301181829 - MATERIAIS ELÉTRICOS, 4301181831 - MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO, 4301181841 - PNEUS E CAMARA DE AR, 4301181825 - LUBRIFICANTES, 4301181805 - COMBUSTÍVEIS, 4301181834 - MATERIAIS DE MANUTENÇÃO, 4301202001 - TRANSPORTE DE EMPREGADOS, 4301202014 - TRANSP DE RESÍDUOS IND PJ, 4301202015 - TRANSP. AERÉOS P/ APLIC PRODUTOS / 4301202034 - SERV DE APOIO AGRÍCOLA / 4301202037 - SERVIÇOS DE MÁQUINAS. Foram glosados também os créditos relativos aos centros de custo 4120 - ADMINISTRAÇÃO/PLANEJAMENTO ND, 4130 — BALANÇA DE CANA, 4170 — INCENTIVO VALE TRANSP INDU, 4310 — LIMPEZA OPERATIVA, 4340 — TRANSPORTE INDUSTRIAL, 4520 — OFICINA MEC/MANUT/AUTOMOTIVA, 4530 — MANUTENÇÃO CONSERVAÇÃO CIVIL, 4610 — RECEPÇÃO/ARMAZENAGEM/ALIMENTAC, 4710 — GERAÇÃO DE ENERGIA (TURBO GERA, 4720 — GERAÇÃO DE VAPOR (CALDEIRAS), 4750 — REDE DE RESTILO, 4910

— ARMAZEM DE AÇÚCAR, 4911— ARMAZEM AÇUCAR EXTERNO, exceto as despesas relativas a aluguéis e energia elétrica.

Aplicando-se o conceito de insumo ora vigente, pautado pelos critérios da essencialidade e da relevância, e considerando ainda os esclarecimentos prestados e o laudo juntado pela Recorrente, há razões suficientes para decidir pela reversão das glosas sobre as despesas com a aquisição de bens e serviços que, de fato, provou-se constituírem insumo do processo produtivo sucroenergético, quais sejam: 4301181834 - MATERIAIS DE MANUTENÇÃO, 4301202014 - TRANSP DE RESIDUOS IND PJ, 4301202015 - TRANSP. AEREO P/ APLIC PRODUTOS, 4301202034 - SERV DE APOIO AGRÍCOLA, 4301202037 - SERVIÇOS DE MÁQUINAS, 4130 — BALANÇA DE CANA, 4310 — LIMPEZA OPERATIVA, 4340 — TRANSPORTE INDUSTRIAL, 4610 — RECEPÇÃO/ARMAZENAGEM/ALIMENTAC, 4710 — GERAÇÃO DE ENERGIA (TURBO GERA), 4720 — GERAÇÃO DE VAPOR (CALDEIRAS) e 4750 — REDE DE RESTILO.

Reputo que as demais despesas, por seu caráter não necessariamente essencial e/ou relevante ao processo produtivo em tela, não tiveram sua aplicação suficientemente comprovada nos autos, o que incumbiria ao Recorrente, correlacionando especificamente as despesas com os processos descritos no laudo, de maneira que devem ser mantidas as glosas.

Da conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário e, no mérito, DAR PARCIAL PROVIMENTO ao mesmo.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Seixas Pantarolli